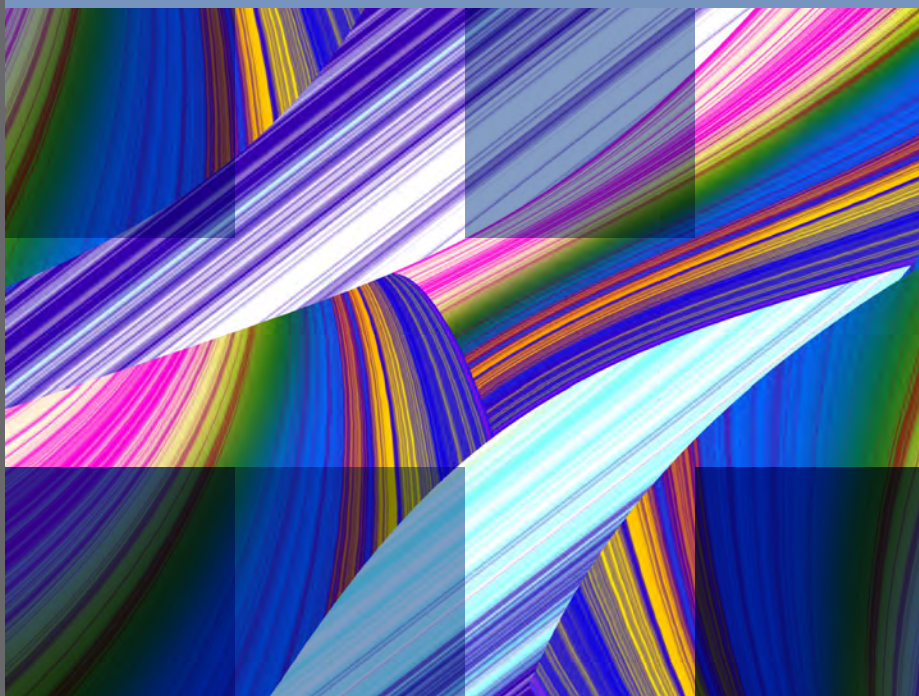


Convenios de doble imposición

El impacto BEPS. Análisis
y evolución de la red española
de tratados fiscales

■ CISS



José Manuel Calderón Carrero
Néstor Carmona Fernández
Adolfo J. Martín Jiménez
Montserrat Trapé Viladomat



Wolters Kluwer

Convenios de doble imposición

El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales

Coordinador

Néstor Carmona Fernández

© De los autores, 2019
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Abril 2019

Depósito Legal: M-9505-2019
ISBN versión impresa: 978-84-9954-101-3
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-102-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Coordinador

Néstor Carmona Fernández

Autores

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Néstor Carmona Fernández

Inspector de Hacienda del Estado

Adolfo J. Martín Jiménez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz

Montserrat Trapé Viladomat

Inspectora de Hacienda del Estado (excedente)

Socio / Partner Tax, Global Transfer Pricing Services KPMG Abogados

Capítulo II

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Néstor Carmona Fernández

**Capítulo II. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS
CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**

Sumario

1.	ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN	131
2.	ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN	136
3.	ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN	138
4.	ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN. LA RESIDENCIA FISCAL	140
5.	BIBLIOGRAFÍA	175

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

1. ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN

1.1. Las normas bilaterales

Será usualmente el artículo 3 de los CDI quien, en su apartado 1, dentro de las diversas aclaraciones terminológicas que efectúa, mencione qué debe entenderse en términos territoriales por cada uno de los Estados suscriptores del tratado. Este precepto en compañía del artículo 30 (artículo 29 en la versión anterior a 2017) del Modelo de tratado de la OCDE constituyen las disposiciones previstas bilateralmente en torno al ámbito espacial del convenio.

El artículo 3 comprende varias disposiciones generales, complementarias a las derivadas de otros preceptos, necesarias para la interpretación de los términos utilizados en un CDI. Aunque en el Modelo no se recoja expresamente, sí se contempla la posibilidad de convenir bilateralmente una definición de las expresiones «un Estado contratante» y «el otro Estado contratante», además de acordar la inclusión de una referencia a la plataforma continental en semejante delimitación territorial.

Cuando un determinado CDI no ofrezca una delimitación expresa de su campo espacial de influencia, dicho ámbito territorial se inferirá del propio derecho constitucional de los Estados contratantes, demarcador de sus soberanías respectivas políticas y fiscales. En cualquier caso, las normas contenidas en los CDI presentan un perfil literal diverso en lo que toca a la definición de los «territorios» a que se extiende el marco geográfico «fiscal» de los respectivos Estados contratantes, con vistas a la aplicación de sus disposiciones.

De ordinario, y más acusadamente en los tratados suscritos en los últimos años a inspiración de la norma sobre este extremo contenida en la normativa del IRNR y, antes, del IS, la fórmula literal seguida es, si no idéntica, muy próxima a la que hace mención del territorio del Estado español, «incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores así como el mar territorial y las áreas exteriores a él en las que, con arreglo al Derecho Internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.» Como un pintoresquismo entre otros puede citarse la definición territorial del CDI hispano colombiano mencionando junto al espacio aéreo, el «espacio electromagnético», o en la zona marítima colombiana los «cayos, morros y bancos»; los «elementos naturales de la geomorfología marina» en el CDI con Rep. Dominicana, o incluso las «aguas archipelágicas» del tratado con Trinidad y Tobago.

Sin embargo, los tratados oscilan yendo desde la ausencia de toda aclaración (en el suscrito por España con Brasil solo se habla del «Estado español»; en el hispano-japonés se menciona el territorio en el que se apliquen «las leyes de impuestos españoles» o, por citar otro ejemplo, en el hispano-marroquí solo se menciona el «Reino de España») hasta la expresa alusión a espacios más allá del mar territorial que escapan a la soberanía política española: las zonas marítimas adyacentes, la plataforma continental, etc.

Determinados Estados suelen establecer precisiones territoriales específicas (p.ej.: Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Noruega, Reino Unido, Japón, Portugal, Nueva Zelanda, entre otros). En este sentido, ciertos CDI suscritos por España excluyen implícita o expresamente del ámbito territorial de algunos Estados territorios con autonomía fiscal, pero con una cierta dependencia política (así ocurre, por citar algún ejemplo, con la consideración excluyente de territorios dependientes al autodefinirse el Reino Unido como Gran Bretaña e Irlanda del Norte, o, en su momento, con las Islas Feroe o Groenlandia respecto de Dinamarca (CDI sin vigor desde 2009), o el caso de los terri-

torios de ultramar con Francia, el de Nueva Zelanda con las Islas Cook, Niue y Tokelau, o el de las Islas Norfolk, Christmas, McDonald –entre otras– respecto de Australia).

Dichas precisiones territoriales no deben confundirse con las exclusiones del ámbito de determinados tratados de ciertos regímenes fiscales «preferenciales» o privilegiados aunque éstos puedan tener ubicaciones espaciales definidas en algunos casos: entre las más señaladas expulsiones de la cobertura bilateral figura la excepción de las sociedades holding y entidades de similar estatuto fiscal en Luxemburgo (excluidas de los beneficios del CDI hispano-luxemburgués, incluso después del Protocolo añadido al CDI en 2010) o el de las entidades navieras a que alude el protocolo del CDI con Malta, así como la expresa exclusión de las reglas de reparto de soberanía previstas en el CDI con Malasia para los sujetos beneficiarios del denominado Régimen fiscal *offshore* «de Labuan 1990» –o incluso los sujetos afectados por la solo hipotética cláusula de exclusión que contempla el CDI con Macedonia–, o determinadas sociedades financieras y comerciales internacionales que menciona el Protocolo del CDI con Jamaica, la exclusión del tratado de Uruguay de las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFI), o de las Instituciones Financieras Externas (IFE); o de las Zonas francas previstas en la Ley 15.921 o sus modificaciones posteriores, en lo referente a la prestación de servicios financieros; en el caso de Panamá la exclusión, entre otras, bajo ciertas condiciones, de las zonas libres y otros regímenes especiales o de los fideicomisos, fundaciones de interés privado y las organizaciones no gubernamentales, o incluso en el CDI de Barbados la exclusión, respecto de ciertos preceptos, de los beneficiarios de determinados «regímenes especiales». O incluso, exclusiones por razones técnicas (las sociedades colectivas españolas con socios alemanes en el CDI con Alemania)

En otro orden de cosas, el ModCDI contiene una norma –el artículo 30– que bajo el título «Extensión territorial» propone un texto tipo relativo a la posible ampliación del ámbito físico en el que las normas bilaterales puedan aplicarse.

No todos los CDI cumplen con esta precisión dispositiva relativa a qué territorios se aplican. Sin embargo, muchos tratados no solo definen ese extremo de modo expreso, sino que incluso establecen previsiones relativas a su aplicación extensiva. El texto modelo hace referencia a «otros territorios de los que el Estado (...) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio». En tal caso, las modificaciones y condiciones de semejante ampliación del ámbito territorial, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, habrán de fijarse de común acuerdo por los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales. Esto se da con frecuencia en el caso de Estados que tienen territorios de ultramar o que asumen las relaciones internacionales de otros Estados o territorios o cuando se trate de extender las disposiciones del Convenio a una parte del territorio de un Estado contratante que, por disposición especial, hubiera quedado excluido del mismo. Algunos CDI –como el hispano norteamericano, en relación con Puerto Rico– establecen esta previsión de manera expresa (también en su nueva versión).

Especialmente relevante es la exigencia de que los territorios incorporados a la cobertura del tratado apliquen impuestos de naturaleza análoga a los comprendidos en el ámbito del convenio.

Otra cuestión que incide frontalmente en el ámbito territorial de aplicación de los CDI, es el caso –nada infrecuente en las últimas décadas– de segregaciones o agregaciones territoriales, de anexiones o de escisiones de Estados. Sin embargo, el ModCDI nada prevé expresamente al respecto.

Habrà que acudir al Derecho Internacional sobre sucesión de Estados en materia de tratados (en especial, el Convenio de Viena de 1978) y a la propia práctica consuetudinaria, para tratar de encontrar una guía, si no un criterio rotundo, sobre tales supuestos. Y éste no es otro que un cierto principio en pro de la pervivencia para los nuevos Estados de los compromisos acordados con antelación. Razones de seguridad jurídica y buena fe, entre otras (especialmente sensibles en el ámbito jurídico internacional) mueven a postular la tendencia en favor de la asunción por los Estados herederos de las obligaciones –los CDI– suscritos por los Estados antecesores, salvo expresa denuncia o inaplicación de los mismos (son patentes los ejemplos de Alemania oriental, Checoslovaquia, Indonesia (y Timor) o la URSS (aparte de Armenia, Rusia, Georgia, Uzbekistán, Kazajistán, y Moldavia que dispo-

nen de tratado propio, y considerando los Canjes de Notas verbales, de 2010, entre el Reino de España y la República de Azerbaiyán (desde el 28-01-2008), relativos a la no aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y la disuelta URSS), el CDI con la URSS es, en principio y a reserva de futuras negociaciones, aplicable por extensión a Ucrania, Bielorrusia, Turkmenistán, Tadjikistán y Kirguizistán (en alguno de estos países la aplicación efectiva del convenio puede plantear dificultades).

1.2. Incidencia de las normas domésticas

1.2.1. Definiciones previas

Por todo lo visto, y principalmente cuando la norma bilateral sea parca en este aspecto, la delimitación del territorio español, como demarcación física para el ejercicio de la soberanía fiscal del Estado, con vistas a la generación de las obligaciones tributarias (en especial, a cargo del no residente) resulta esencial –e incluso también en punto a la propia calificación del contribuyente como residente o no en dicho «territorio».

La definición legal del ámbito espacial del IRNR – artículo 2 TRLIRNR – afirma que «el territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores así como el mar territorial y las áreas exteriores a él en las que, con arreglo al Derecho Internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales», lo que permite entender que además del espacio territorial peninsular e insular, se comprenden Ceuta, Melilla y otras dependencias españolas como las Islas Chafarinas, Alhucemas y el Peñón de Vélez de la Gomera–, incluyendo el espacio aéreo y «las aguas interiores» así como el denominado «mar territorial» (las aguas adyacentes a sus costas con un alcance de doce millas náuticas, el espacio aéreo y el lecho y subsuelo del mar – artículo 3 Ley 10/1977 de 4 de enero, y Convenio de las Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1982, sobre Derechos del Mar, de Montego Bay/Jamaica, Instrumento de Ratificación de 20 de diciembre de 1996 publicado en 14 de febrero de 1997 –).

Las normas domésticas (las bilaterales deben hacerlo expresamente) consideran parte del territorio español las zonas adyacentes al mar territorial sobre las que España puede ejercer «jurisdicción o derechos de soberanía» según su propia legislación interna y el Derecho Internacional (Convención de Ginebra de 24 de abril de 1958). La definición de la plataforma continental, con carácter general, se encuentra en la Convención de Montego Bay, extendiéndose hasta el borde exterior del margen continental o bien hasta una distancia de 200 millas marinas (la plataforma continental en el Golfo de Vizcaya con respecto a Francia se define en un Convenio de 29 de enero de 1974; en tanto que con respecto a Italia otro Tratado, éste de 19 de febrero de 1974, describe su alcance; la denominada «zona económica exclusiva» se regula, en términos parecidos, en la Ley 15/1978, de 20 de febrero, aunque en exclusiva referencia a las costas españolas del Océano Atlántico).

1.2.2. Regímenes territoriales especiales

El texto de la Ley ordena que el IRNR se aplique en «todo el territorio español», aunque «sin perjuicio» de los regímenes tributarios forales previstos en el Concierto con el País Vasco y en el Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra y «teniendo en cuenta» las normativas específicas en Canarias, Ceuta y Melilla.

1.2.2.1. País Vasco

En el caso del País Vasco debe tenerse presente el Concierto aprobado en 2002 por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, modificado por la Ley 7/2014, de 21 de abril, y la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, aunque ya antes la Ley 38/1997, de modificación del viejo Concierto Económico (Ley

12/1981), concedía a las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco un abanico de diversas competencias entre las cuales ya se encontraba la relativa a la fiscalidad de las rentas obtenidas por no residentes.

Desde 2002 dichas Instituciones asumen las facultades de regulación además de las competencias de «gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión» de los impuestos derivados de rentas obtenidas en sus respectivos territorios por contribuyentes no residentes (siempre con pleno respeto tanto de los compromisos estatales en el orden comunitario como de las disposiciones acordadas en convenios sobre doble imposición suscritos por el Estado español con terceros Estados (de hecho, en las enmiendas al Concierto debidas a la Ley 28/2007 se menciona expresamente la colaboración entre dichas Instituciones y el Estado en materia de tratados internacionales, así como en el escenario del intercambio interestatal de información tributaria).

El Concierto contiene normas propias, similares aunque no siempre idénticas a las diseñadas por la legislación estatal, en materias como la delimitación de la residencia o los nexos de sujeción de las rentas obtenidas en territorio foral por los contribuyentes no residentes. Mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, además de la adaptación del Concierto a las últimas reformas del sistema tributario, se incorporan algunas mejoras técnicas y sistemáticas entre las cuales figuran las adaptaciones en los puntos de conexión del IRNR y la fijación de una regla de competencia en la gestión e inspección de este impuesto en relación con las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente- o en la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, se alinea la temporalidad de los establecimientos permanentes con la norma estatal. No debe con ello suponerse que dichas normas sean generadoras de obligaciones tributarias sustantivas, sino un mero indicador del marco geográfico de afloramiento de tales rentas (a efectos de la competencia territorial de la Diputación foral vasca). Esta es materia que compete a la normativa estatal, aunque también es cierto que la interpretación de la norma estatal puede ser diversa por parte de las Administraciones del Estado y foral ante casos concretos; y, si es así, la cuestión debiera desanudarse mediante la intervención de la Junta Arbitral prevista en el propio Concierto.

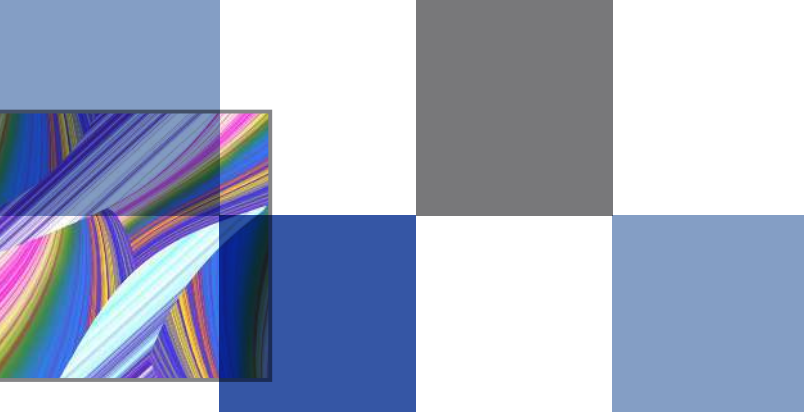
1.2.2.2. Navarra

En lo concerniente a Navarra resulta fundamental ponderar la Ley 25/2003, de 15 de julio, modificadora del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990, de 26 de diciembre –ya antes retocada por la Ley 19/1998, de 15 de junio –) por cuanto supone la asunción por parte de la Comunidad Foral de las facultades normativas relativas al IRNR, que se unen a las ya existentes antes relativas a la «gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión» de los impuestos derivados de rentas obtenidas en su territorio por contribuyentes no residentes.

Bajo pautas similares a las previstas en el caso vasco (con respeto a los compromisos estatales en el orden comunitario y bilateral –ver en este sentido las enmiendas al Convenio debidas a la Ley 48/2007 y la Ley 14/2015, de 24 de junio, que suma diversos tributos y todo un conjunto de adaptaciones y mejoras técnicas, en especial respecto a las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente) se prevé la aplicación de normas sustantivas y formales «del mismo contenido» que las estatales (artículo 28), aunque se pueden dar diferencias singulares, así como cuestiones abiertas a interpretación ante la Junta Arbitral prevista en la Ley (artículo 51).

1.2.2.3. Otras especialidades territoriales

Con fundamentos de política fiscal protectora de zonas «ultraperiféricas», existen singularidades que pueden concernir al inversor no residente, como ocurre con las tradicionales bonificaciones aplicables a las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (del 50% para la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas por contribuyentes «que operen efectiva y materialmente en Ceuta, Melilla o sus dependencias», mediante un EP que cierre ciclo mercantil). La Ley 16/2013 modifica



Se analizan los múltiples aspectos de la normativa contenida en los convenios internacionales de carácter bilateral para evitar la doble imposición tributaria y combatir el fraude y la evasión fiscal, tales como el principio de no discriminación, los procedimientos amistosos, el intercambio de información interestatal, los precios de transferencia, etc.

Asimismo, se abordan cuestiones de gran trascendencia: las reglas interpretativas, el alcance efectivo de los Comentarios OCDE, la «comunitarización» de los tratados, las medidas antiabuso, etc., así como otras áreas de alta sensibilidad: fiscalidad de los establecimientos permanentes y cánones.

Se comentan también otras modalidades de tratados internacionales, como los relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o la navegación marítima o aérea.

ISBN: 978-84-9954-101-3



9

788499

541013



3652K25612



ER-0280/2005



GA-0005/0100